

TRIBUNAL SUPREMO**Auto de 26 de febrero de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 1788/2024****SUMARIO:**

IVA. Repercusión. Rectificación. Devolución de ingresos indebidos. Supuestos de procedencia. Proveedor de bienes en concurso de acreedores. La sentencia recurrida estima que tal y como con acierto sostiene el TEAC, el IVA se repercutió en su momento de forma correcta, y su pago por el comprador al vendedor también se hizo de forma procedente. Es un acontecimiento posterior (la resolución contractual), el que les obliga a modificar la base imponible y a rectificar las cuotas repercutidas y deducidas en los términos legalmente previstos. De ahí que no sea trasladable de forma automática, como se pretende por el actor, la doctrina del TJUE que habilita al repercutido a reclamar directamente a la Administración porque al repercutidor le resulte imposible o excesivamente difícil realizar el reintegro, que recordemos, es el sujeto obligado a realizarlo. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si los principios de neutralidad y de efectividad del IVA facultan al adquirente en las entregas de bienes a solicitar la devolución directamente a la Administración tributaria en los supuestos en los que resulte imposible o excesivamente difícil que el proveedor de bienes -que está en situación de concurso de acreedores- reembolse al destinatario de las entregas de bienes el IVA facturado en operaciones rescindidas en el curso del procedimiento concursal.

TRIBUNAL SUPREMO**AUTO****Magistrados/as**

RAFAEL TOLEDANO CANTERO

JOSE MANUEL BANDRES SANCHEZ-CRUZAT

LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ

WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY

DIEGO CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCIÓN: PRIMERA****A U T O**

Fecha del auto: 26/02/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1788/2024

Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1788/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

TRIBUNAL SUPREMO

Síguenos en...

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**SECCIÓN: PRIMERA****AUTO**

Excmos. Sres.

D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat, presidente

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Diego Córdoba Castroverde

D. Rafael Toledano Cantero

En Madrid, a 26 de febrero de 2025.

HECHOS**PRIMERO.- Preparación del recurso de casación.**

1.La mercantil Ramos y Ruipérez Hoteles, S.L., representada por la procuradora D.^a María Asunción Sánchez González, asistida del letrado D. Victorino Higinio Ruipérez Machado, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 7 de febrero de 2024 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario n.º 1302/2021, contra la resolución de 17 de marzo de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Central por la que se desestimó el recurso de alzada n.º 00-01486-2018 formulado contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, que a su vez, había desestimado la reclamación económico-administrativa formulada contra la resolución de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Salamanca, que denegó la rectificación de la autoliquidación por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 3T del ejercicio 2013, por importe de 220.230 euros.

2.Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 80, Dos y 89.Cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) [«LIVA»], en relación con el artículo 90.1 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, interpretados a la luz de la doctrina del TJUE en sus sentencias de 15 marzo de 2007, asunto C-35/05, Reemtsma, de 26 de abril de 2017, asunto C-564/15, Tibor Farkas, de 11 de abril de 2019, asunto C-691/17, PORR ÉPITÉSI Kft, y de 7 de septiembre de 2023, asunto C-453/22, Michael Schütte.

3.Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, y, subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

4.Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se da la circunstancia contemplada en la letra f) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [«LJCA»], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a) LJCA.

5.No aporta razones específicas y distintas de las que derivan de lo expuesto para fundamentar el interés casacional objetivo con el objeto de justificar la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

SEGUNDO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 22 de febrero de 2023, habiendo comparecido la mercantil Ramos y Ruipérez Hoteles, S.L., representada por la procuradora D.^a María Asunción Sánchez González, asistida del letrado D. Victorino Higinio Ruipérez Machad, -como parte recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida el abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, quien no se ha opuesto a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS**PRIMERO.- Requisitos formales del escrito de preparación.**

Síguenos en...



1.El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la mercantil Ramos y Ruipérez Hoteles, S.L., se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2.En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3.El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada (i) interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial [artículo 88.2.f) LJCA], siendo así que, además (ii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

SEGUNDO.- *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

1º.- Resolución de contrato de compraventa.

Ramos y Ruipérez Hoteles, S.L., como comprador, y Construcciones Medina Durán, S.A., como vendedor, celebraron durante los ejercicios 2006 y 2007 contratos de compraventa por los que se devengaron y repercutieron las correspondientes cuotas de IVA por importes de 185.600 y 34.720 euros.

En 2009 Construcciones Medina Durán, S.A. entró en concurso de acreedores.

Por sentencia nº 646/10, de 1 diciembre de 2010, del Juzgado Mercantil de Salamanca se acordó la resolución de los contratos privados de compraventa de los dos inmuebles anteriormente mencionados, con reconocimiento a favor de Ramos y Ruipérez Hoteles, S.L. de un crédito contra la masa, crédito que incluía el importe total pagado, así como las cantidades soportadas y pagadas por IVA en cada una de las operaciones. Esta sentencia se declaró firme por diligencia del Secretario Judicial de 23 de diciembre de 2010, al haber transcurrido el plazo concedido para la interposición de recurso de apelación.

2º.- Entrega de facturas rectificativas.

El día 18 de julio de 2002 don Donato, en su condición de funcionario de la AEAT, entregó sendas facturas rectificativas de la entidad Construcciones Medina Durán, S.A. referidas a la resolución judicial de los contratos, que tienen el siguiente detalle:

- Factura rectificativa nº NUM000 Base imponible -1.160.000 euros, tipo 16% cuota de IVA - 185.600 euros (anulación venta terreno en término municipal de Villamayor según sentencia 01/12/2010 del Juzgado de Primera Instancia nº 1 de Salamanca.

- Factura rectificativa nº NUM001: Base Imponible -496.000 euros tipo 7% cuota IVA -34.720 euros (anulación venta casa familiar del Juzgado de Primera Instancia nº 1 de Salamanca según sentencia nº 646/10 de fecha 01/12/2012).

Construcciones Medina Durán, S.A. no efectuó el pago de las cuotas del IVA que la entidad recurrente había satisfecho en forma reglamentaria a la entidad Construcciones Medina Durán, S.A.

3º.- Autoliquidación por el IVA correspondiente al periodo 3T del ejercicio 2013.

La entidad recurrente Ramos y Ruipérez Hoteles, S.L. presentó, en plazo, autoliquidación por el IVA correspondiente al periodo 3T del ejercicio 2013. En dicha autoliquidación la entidad rectificó sus deducciones por importe de 220.320 euros, consecuencia de la rectificación de repercusión llevada a cabo por Construcciones Medina Durán, S.A. referida a operaciones de compraventa que fueron posteriormente resueltas.

4º.- Solicitud de rectificación de la autoliquidación.

El 8 de noviembre de 2013, la sociedad presentó solicitud de rectificación de la autoliquidación anterior, a efectos de que le fuera devuelta la cuota soportada rectificada, señalando que la misma tiene derecho a la obtención del reintegro de dichas cuotas rectificadas, bien en virtud de lo establecido en el artículo 89.Cinco b) de la Ley del IVA, bien de acuerdo con la regulación

contenida en el artículo 14.2 c) del Reglamento de Revisión en Vía Administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005.

Resulta que la entidad considera que no concurren los requisitos previstos en el artículo 89.Cinco b) de la Ley del IVA, puesto que la entidad que rectificó la repercusión no ha procedido al reintegro de las cuotas.

5º.- Desestima la solicitud de rectificación.

El 12 de abril de 2016, el Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT de Salamanca dictó propuesta de resolución por la que se desestimó la solicitud de rectificación formulada y, presentadas las alegaciones por parte de la interesada, el 23 de mayo de 2016, se notificó acuerdo por el que se confirmó la propuesta, denegando la procedencia de la rectificación solicitada a efectos de obtener la devolución del importe de la cuota.

En la resolución se indicaba que «[l]as controversias que puedan existir en el reembolso por parte de CONSTRUCCIONES MEDINA DURAN SA a RAMOS & RUIPEREZ HOTELES SL de las cuotas repercutidas en controversia es una cuestión que debe exigirse ante la jurisdicción civil».

6º.- Interposición de reclamación económico-administrativa.

El 7 de junio de 2016 Ramos y Ruipérez Hoteles, S.L., interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León.

El 31 de enero de 2018 el Tribunal Regional dictó resolución por la que desestimó la reclamación. La resolución consta notificada el 21 de febrero de 2018.

7º.- Recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central.

El 28 de febrero de 2018 Ramos y Ruipérez Hoteles, S.L. interpuso recurso de alzada el Tribunal Económico Administrativo Central, reproduciendo, en esencia, lo sostenido en su día en las alegaciones formuladas ante el órgano administrativo, así como en la primera instancia de la revisión económico-administrativa.

El 17 de marzo de 2021 el TEAC dictó resolución por la que desestimó recurso de alzada.

8º.- Interposición del recurso contencioso-administrativo.

Ramos y Ruipérez Hoteles, S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el n.º 1302/2021 ante la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Quinto con el siguiente tenor literal:

«[...] Dicho en otras palabras, en los supuestos analizados por el TJUE se parte de situaciones en las que el IVA se ha facturado indebidamente en relación con un supuesto de inversión del sujeto pasivo que no se tuvo en cuenta, de modo que su pago por el destinatario de los bienes y servicios a su proveedor -en lugar de hacerlo directamente a la hacienda pública- ha sido erróneo. Y esto no es lo que sucede aquí, pues como con acierto sostiene el TEAC, el IVA se repercutió en su momento de forma correcta, y su pago por el comprador al vendedor también se hizo de forma procedente. Es un acontecimiento posterior (la resolución contractual), el que les obliga a modificar la base imponible y a rectificar las cuotas repercutidas y deducidas en los términos legalmente previstos. De ahí que no sea trasladable de forma automática, como se pretende por el actor, aquella doctrina comunitaria que habilita al repercutido a reclamar directamente a la Administración porque al repercutidor le resulte imposible o excesivamente difícil realizar el reintegro, que recordemos, es el sujeto obligado a realizarlo».

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.- Marco jurídico.

1.A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 90.1 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre de 2006, que dispone:

«1. En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

2. En los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar lo dispuesto en el apartado 1».

2.También será preciso interpretar el artículo 80, Dos LIVA que señala:

«Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente».

3.Por último, se deberá tener en consideración el artículo 89.Cinco LIVA que preceptúa:

«Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo establecido en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de esta Ley o se deba a un error fundado de derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del periodo en que se deba efectuar la rectificación.

Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas».

CUARTO.- *Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.*

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si los principios de neutralidad y de efectividad del IVA facultan al adquirente en las entregas de bienes a solicitar la devolución directamente a la Administración tributaria en los supuestos en los que resulte imposible o excesivamente difícil que el proveedor de bienes -que está en situación de concurso de acreedores- reembolse al destinatario de las entregas de bienes el IVA facturado en operaciones rescindidas en el curso del procedimiento concursal.

QUINTO.- *Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA], y porque la sentencia de instancia pudiera estar interpretando y aplicando el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial [artículo 88.2.f) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

SEXTO.- *Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.*

1.En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.

2.Las normas que en principio serán objeto de interpretación son:

2.1.Los artículos 80, Dos y 89.Cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.2.El artículo 90.1 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

SÉPTIMO.- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

OCTAVO.- Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:

1º) Admitir el recurso de casación n.º 1788/2024, preparado por la representación procesal de Ramos y Ruipérez Hoteles, S.L., contra la sentencia dictada el 7 de febrero de 2024 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario n.º 1302/2021.

2º) Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si los principios de neutralidad y de efectividad del IVA facultan al adquirente en las entregas de bienes a solicitar la devolución directamente a la Administración tributaria en los supuestos en los que resulte imposible o excesivamente difícil que el proveedor de bienes -que está en situación de concurso de acreedores- reembolse al destinatario de las entregas de bienes el IVA facturado en operaciones rescindidas en el curso del procedimiento concursal.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. Los artículos 80, Dos y 89.Cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.2. El artículo 90.1 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Ordenar la publicación de este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Remitir las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).